



BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN
Sektion VI/1
z.H. Herrn Mag. Christoph Schlager
Johannesgasse 5
1010 Wien

Unser Zeichen 5134/16 KG

Sachbearbeiter Mag. Goldhahn/EM

Telefon +43 | 1 | 811 73-250

eMail goldhahn@kwt.or.at

Datum 16. Jänner 2017

Stellungnahme zum Entwurf des Umgründungssteuerrichtlinien-Wartungserlasses 2016/2017

Sehr geehrter Herr Mag. Schlager,

die Kammer der Wirtschaftstreuhänder dankt für die Einladung zur Abgabe einer Stellungnahme zum Entwurf des Umgründungssteuerrichtlinien-Wartungserlasses 2016/2017.

Die KWT regt an, die wichtigsten Passagen der Stellungnahme in einem persönlichen Gespräch zwischen den Experten des BMF und des Fachsenats für Steuerrecht zu erörtern. Die Experten des Fachsenats für Steuerrecht stehen diesbezüglich jederzeit gerne zur Verfügung.

Stellungnahme

Ad Seite 1-5

In der Übersichtstabelle sollten bei der Grunderwerbsteuer die betroffenen Randzahlen um die Rz 1634 ergänzt werden.

Ad Seite 7, 4. Teilstrich

„**Steuerlich relevante Aufwertung**“ anstelle „Steuerwirksame Zwangsaufwertung“

Ad Seite 7, 5. Teilstrich

Zur Klarstellung: „am **Umgründungsstichtag**“ statt „am Stichtag“.

Ad Seite 8, 5. Teilstrich

Wir empfehlen, in Teilstrich 5 auch die Verschmelzung zu erwähnen: „Für verschmelzungs- und spaltungsbedingte Anteilstauschvorgänge und die Ansprüche abfindungsberechtigter Gesellschafter bei **Verschmelzungen**, Umwandlungen und Spaltungen...“

Ad Seite 8, letzter Teilstrich

Die bisherige Richtlinienaussage sollte unverändert bleiben, da nicht nur bei Einbringungen Arbeitsvergütungen nach dem Stichtag der Umgründung einer Sonderregelung unterliegen.

Zur Nichtanwendbarkeit der Rückwirkungsfiktion (Seite 9 oben): Es sollte bei den Vergütungen für Nutzungsüberlassungen von Geld und Wirtschaftsgütern nach dem Einbringungsstichtag der Klammerausdruck bestehen bleiben, da bei der **Überlassung von Wirtschaftsgütern, die zurückbehalten werden, die Rückwirkungsfiktion** aufgrund der Bestimmung des § 18 Abs. 3 letzter Satz UmgrStG zur Anwendung gelangen kann.

Ad Einführung Punkt II./C.

Ad 1. Bullet-Point

Der 1. Teilstrich ist wegen Widerspruch zum Gesetz (Übertragungen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge sind generell nicht gebührenpflichtig und sieht daher bspw. Artikel I keine Gebührenbefreiung vor) zur Gänze zu streichen, der bisherige 2. Teilstrich ist zu ändern. Der erste Bullet Point könnte daher lauten:

- **„Zweijahresfrist für Gebührenbefreiung (§ 33 TP 21 GebG) bezogen bei Einbringungen, Zusammenschlüssen, Realteilungen und Steuerspaltungen, auf den Besitz des umzugründenden Vermögens, wenn die Übertragung im Wege der Einzelrechtsnachfolge erfolgt; in Fällen der Gesamtrechtsnachfolge des Übertragenden unter Anrechnung der Vorbesitzzeit des Rechtsvorgängers.“**

Gebühren- und verkehrsteuerrechtliche Grundsätze

Wir regen an, den 3 Punkt wie folgt zu erweitern:

Grunderwerbsteuer „*bei nicht land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken*“ in Höhe von 0,5% vom Grundstückswert, „*bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken in Höhe von 3,5% vom einfachen Einheitswert.*“

Der Grundstückswert ist gemäß § 4 Abs. 1 GrESt 1987 zu berechnen.“

Ad Einführung Punkt II./D. Grundsatz der wirtschaftlichen Sinnhaftigkeit von Umgründungen

Die KWT ersucht, den zweiten Bullet-Point um den ersten Teil des letzten vor Rz 10 gestrichenen Bullet-Points (kursiv und fett) zu ergänzen:

- Gänzliche oder teilweise Versagung der Wirkungen des UmgrStG bei missbräuchlicher Anwendung; **Missbrauch bezieht sich nicht auf einen einzelnen Umgründungsakt**

Ad Rz 38, 435, 1653

Mangels Bedeutung ersucht der Fachsenat um Streichung des Klammerausdruckes „(**diese ist bis 15.12.2007 in nationales Recht umzusetzen gewesen**)“.

Weiters wird in Rz 38, 435 und 1653 folgender Satz angefügt, der Fachsenat ersucht um Präzisierung des Inhalts und der Bedeutung folgender neuer Aussage der Richtlinien.

„Dabei ist auch auf die konkrete Ausgestaltung der Verschmelzung Bedacht zu nehmen.“

Dem Fachsenat ist nicht klar, welche Fälle im Einzelnen von dieser sehr pauschalen Aussage, die im Einzelfall in nahezu jede Richtung interpretiert werden kann, umfasst sein sollen. Ist mit dieser Aussage der Fall angesprochen, dass zwar das dispositiv geregelte Verschmelzungsrecht dem österreichischen vergleichbar ist, nicht aber die von diesem dispositiven rechtlich zulässigerweise tatsächlich vereinbarte Verschmelzung? Der Fachsenat ersucht insoweit um Präzisierung der Aussage.

Ad Rz 44a

Wünschenswert wäre die ergänzende Klarstellung, dass das **Ratenzahlungskonzept auch bei einer Auslandsverschmelzung mit Inlandsbezug** analog zur Anwendung gelangt (§ 21 Abs. 1 KStG iVm § 98 EStG). Dies wurde für das bisherige Nichtfestsetzungskonzept generell bejaht bzw. wurde die analoge Anwendung gefordert (Kofler/Six, UmgrStG⁵, § 1 Rz 142).

- Ergänzung auf S 28: „sind noch offene Raten vorzeitig fällig zu stellen, wobei den Steuerpflichtigen oder dessen Rechtsnachfolger eine Anzeigepflicht über den Eintritt eines dieser Umstände trifft (§ 6 6 lit. d EStG 1988 idF AbgÄG 2015).
- Änderungen auf S 28/29: „Wird die Beteiligung an der T-GmbH von der übernehmenden deutschen X-AG als Gesamtrechtsnachfolgerin der A-AG in weiterer Folge später veräußert, sind sämtliche noch offene Ratenzahlungen hinsichtlich der übertragenen Beteiligung bei der X-AG vorzeitig fällig zu stellen.“ „Wird die deutsche X-AG als Gesamtrechtsnachfolgerin der A-AG in weiterer Folge später auf die in einem Drittstaat ansässig X-Corp verschmolzen (grenzüberschreitende Auslandsverschmelzung), sind sämtliche noch offene Ratenzahlungen hinsichtlich der übertragenen Beteiligung bei der X-AG vorzeitig fällig zu stellen.“ „Bringt die übernehmende deutsche X-AG den Anteil an der T-AG in weiterer Folge später nach ausländischem Umgründungssteuerrecht zu Buchwerten in eine im selben Staat ansässige Kapitalgesellschaft ein, liegt kein Umstand vor, der zu einer vorzeitigen Fälligkeitstellung noch offener Raten führt.“

Die Wortfolge „in weiterer Folge“ kommt in § 6 Z 6 lit. d EStG nicht vor, sondern in § 16 Abs. 1a UmgrStG. Wir würden daher empfehlen, diese Wortfolge durch das Wort „später“ zu ersetzen.

Im **Beispiel auf Seite 28** sollte ergänzend angemerkt werden, wie hinsichtlich der vorzeitigen Fälligkeitstellung offener Raten vorzugehen ist, wenn nur Teile der Beteiligung verkauft werden. Nach Ansicht des Fachsenats für Steuerrecht sollten in diesem Fall die offenen Raten auch nur aliquot fällig gestellt werden.

Variante 3: Die offenen Raten könnten bei einer Einbringung mit Einzelrechtsnachfolge (übertragende Gesellschaft geht nicht unter) uE nur dann auf die übernehmende Gesellschaft übergehen, wenn dies vertraglich (zivilrechtlich) vereinbart ist. Es wäre dabei aber zu überprüfen, ob die Übernahme von Verbindlichkeiten (offene Raten) nach ausländischem Abgabenrecht als verbotene Gegenleistung betrachtet werden könnte und damit eine steuerneutrale Umgründung unmöglich machen würde. Auch nach österr. Rechtslage (§ 12 Abs. 2 Z 3) würde eine solche Verbindlichkeit nicht zum begünstigten Vermögen zählen. Vgl. auch zur Rechtslage mit Nichtfestsetzungskonzept Bsp. 3 in Rz 160d.

Ad Rz 44, Seite 29 – 1. Satz nach „Fortsetzung Variante 3“

Das Besteuerungsrecht geht nur dann verloren, wenn keine inländische Betriebsvermögenszugehörigkeit mehr besteht, der 1. Satz müsste daher in Analogie zu späteren Ausführungen der Richtlinien (Rz 72, BE Seite 40) wie folgt ergänzt werden:

„Wird eine inländische Körperschaft, ..., geht das Besteuerungsrecht Österreich hinsichtlich der stillen Reserven ... verloren, **es sei denn, die Beteiligung ist einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen**; ...“

Ad Rz 58

Der Fachsenat ersucht um Beseitigung eines Redaktionsversehens im 1. Satz, hier müsste die **übernehmende** (und nicht die übertragende) Körperschaft angesprochen werden:

„Da die Anwendung von Art. I voraussetzt, dass ... werden, fällt die Verschmelzung unter Artikel I UmgrStG, wenn sich dadurch an den bestehenden (Teil)Steuerpflichten bei der **übernehmenden** Körperschaft nichts ändert.“

Ad Rz 72, Seite 1 – 40 1. Bullet-Point

Wir regen an, wie im voranstehenden Bullet-Point einen Hinweis auf den Antrag auf Ratenzahlung einzufügen.

Ad Rz 72

Auf Seite 41 ist erwähnt, dass im Falle einer Exportverschmelzung das Steuerverstrickungserfordernis auch dann nicht gewahrt ist, wenn eine steuerneutrale internationale Schachtelbeteiligung übertragen wird. Ebenfalls ist erwähnt, dass es hier Auswirkungen nur auf Ebene der Anteilsinhaber geben kann.

Wir ersuchen in diesem Zusammenhang um ergänzende Klarstellung, dass es nur Auswirkungen für Anteilsinhaber geben kann, die nicht in der EU oder in einem EWR-Staat mit umfassender Amtshilfe ansässig sind – andernfalls ist der Anteilstausch gem. § 5 Abs. 1 Z 3 UmgrStG selbst dann steuerneutral, wenn das Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich des übertragenen Vermögens eingeschränkt wird (siehe auch Rz 158 und 264 UmgrStR).

Ad Rz 72 – vorletzter Bullet-Point – Seite 41

Der 2. Satz sollte nach Ansicht des Fachsenats klarstellend ergänzt werden, weil das Besteuerungsrecht bei „Sonstigem Inlandsvermögen mit einzelnen Wirtschaftsgütern (außer Grundstücke)“ dann nicht eingeschränkt wird, wenn die übernehmende Körperschaft im Inland eine Betriebsstätte unter-

hält und das einzelne Wirtschaftsgut der übertragenden Körperschaft nach der Verschmelzung dieser Betriebsstätte zuzurechnen ist;

Satz 2 sollte daher lauten:

„Werden sonstige Wirtschaftsgüter (bewegliche Wirtschaftsgüter, Rechte, ...) auf die ausländische Körperschaft übertragen, wird hingegen das Besteuerungsrecht eingeschränkt und Art. I ist insoweit nicht anwendbar, **es sei denn, diese Wirtschaftsgüter sind verschmelzungsbedingt einer inländischen Betriebsstätte der übernehmenden Körperschaft zuzurechnen.**“

Ad Rz 158 – 2. Satz

Zur leichten Verständlichkeit könnte der 2. Satz wie folgt beginnen:

„Soweit **und obwohl** hinsichtlich des inländischen Vermögens infolge ... nicht anwendbar ist, gilt die Tauschneutralität der Z 1 auch für Anteilsinhaber, ...“

Ad Rz 160b – 2. Absatz

Zur Klarstellung ersucht der Fachsenat um folgende Ergänzung:

„Die steuerneutrale Neubewertung ..., durch den das Besteuerungsrecht der Republik Österreich **am übernommenen Vermögen** entsteht.“

Ad Rz 160b Beispiel 2 letzter Satz

Ähnlich wie in Rz 44a verbleiben die offenen Raten nach Ansicht des Fachsenats beim einbringenden A; die offene Steuerschuld des A wird daher nicht von der übernehmenden C-AG bzw. dann von der D-AG übernommen.

„Die D-AG hat aufgrund von § 3 Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich UmgrStG idF AbgÄG 2015 das übernommene Vermögen mit dem gemeinen Wert anzusetzen; die noch offenen Raten laufen – vorbehaltlich des Eintritts der in § 6 Z 6 lit. d EStG 1988 idF AbgÄG 2015 genannten Umstände (siehe Rz 44a) unverändert bei der D-AG als ~~Rechtsnachfolgerin~~ **A** weiter.“

Ad Rz 160c Tabelle

Wir ersuchen um Ergänzung in den einzelnen Vierecken jeweils um das fehlende bzw. „verschwundene“ Wort „**Körperschaft**“.

Weiters sollte ergänzend ausgeführt werden, dass bei Nichtanwendbarkeit des § 3 Abs. 1 Z 2 TS 2 UmgrStG immer der gemeine Wert gemäß TS 1 anzusetzen ist.

Ad Rz 161 – Beispiel 1

Der letzte Satz im Beispiel sollte wie folgt ergänzt werden. „... gemäß § 235 Abs. 1 UGB ausschüttungsbeschränkt ist, **sofern das Aqio nicht als gebundene Kapitalrücklage gemäß § 229 Abs. 7 UGB auszuweisen ist.**“

Ad Rz 178, Seite 59, 9. Zeile

Beseitigung Tippfehler: „Minderheit**s**beteiligung“ statt Minderheit**en**beteiligung

Ad Rz 202

Die in dieser vorgeschlagenen Rz niedergelegte Ansicht, dass der Wegfall des Mitunternehmeranteils, aus dem Verluste übernommen wurden, auch den Verlust des Verlustvortrags im Falle einer Umgründung bedeutet, ist angesichts des Gesetzeswortlauts des § 2 Abs. 4 EStG grundsätzlich vertretbar (vgl. dazu die bisherigen Diskussionen zu Mitunternehmeranteilen als verlusterzeugendes Vermögen mangels Nennung in § 4 UmgrStG), aber nach Ansicht des Fachsenats in vielen Fällen überschießend.

Klargestellt werden sollte aber jedenfalls, dass von dieser Einstufung als verlusterzeugendes Objekt solche Beteiligungen an ARGEN, in denen lediglich ein Einzelauftrag abgearbeitet wurde oder wird, ausgenommen sind.

Ad Rz 215a Beispiel

Beim Klammerausdruck könnte - wie vorher im Text - klargestellt werden, dass es sich um den Zeitpunkt der Teilwertabschreibung der Beteiligung handelt. Somit ergibt sich folgender neuer Text: „... (keine Vermögensverminderung zwischen dem Zeitpunkt der Teilwertabschreibung vor der Erstverschmelzung und Stichtag 31.12.02).

Ad Rz 215a – letzter Satz

Zur Klarstellung ersucht der Fachsenat um folgenden Einschub in die geplante Änderung:

„ ... (keine die Vergleichbarkeit ausschließende Vermögensminderung zwischen ...) ...“

Ad Rz 215b

Die in der vorgeschlagenen Fassung der Rz 215b geäußerte Rechtsansicht, dass jene Verlustvorträge, die aus dem übertragenen Vermögen stammen, nach dem Umgründungsstichtag bei der übertragenden Körperschaft noch vom Untergang bedroht sind, ist nach Ansicht des Fachsenats – auch aus systematischen Gründen - sehr problematisch.

Nach den Grundsätzen des UmgrStG geht das übertragene Vermögen mit ertragsteuerlicher Rückwirkung zum Umgründungsstichtag auf die übernehmende Körperschaft über. Auch die Verlustvorträge sind insb. infolge der rückwirkenden Übernahme des verlustverursachenden Vermögens grundsätzlich ab diesem Zeitpunkt der übernehmenden Gesellschaft zuzurechnen, wengleich für deren Nutzung infolge der Veranlagungsbezogenheit von Verlusten besondere zeitliche Bestimmungen gelten (zB. §§ 4 Z 1 lit. a, 21 Z 1 UmgrStG). Die genaue Höhe des übergehenden Verlustvortrags (insb. bei Einbringung und Spaltung) bestimmt sich erst mit der Steuererklärung und Veranlagung der übertragenden Körperschaft, in die der Umgründungsstichtag fällt.

Die zwingende Folge der Übertragung des verlustverursachenden Vermögens mit der ersten Umgründung - nämlich des Übergangs des Verlustvortrags - wird durch die geäußerte Rechtsansicht der drohenden Kürzung durch eine 2. Umgründung konterkariert.

Nach Ansicht des Fachsenats kann daher eine Folgeumgründung der übertragenden Körperschaft die bereits übergegangenen - bloß in ihrer Höhe u.U. noch zu bestimmenden - Verlustvorträge nicht mehr berühren.

Betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen (Verschmelzung von "Rest"-Körperschaften) würden somit durch eine strenge Auslegung nach dem Wortlaut des UmgrStG verhindert. Bei jeder Spaltung oder Einbringung zu einem unterjährigen Stichtag wäre somit die übertragende Körperschaft von einer weiteren Umgründung zu einem Stichtag in diesem Veranlagungszeitraum ausgeschlossen, wollte man nicht Verlustvorträge gefährden. Nach Ablauf des entsprechenden Jahres hingegen wäre eine Umgründung wieder möglich. Solche Einschränkungen ergeben sich nach Ansicht des Fachsenats nicht zwingend aus dem Gesetz und sind auch nicht mit dem Sinn und Zweck des § 4 UmgrStG vereinbar.

Ad Rz 263

Seite 65 letzte Zeile: die Formulierung „nur bei der Gegenleistung“ könnte klarstellend ergänzt werden, in dem auf den Gesetzestext des § 5 Abs. 1 Z 4 Bezug genommen oder dieser wieder gegeben wird.

Ad Rz 263 Beispiel

Wiewohl wir dem Ergebnis zustimmen, erscheint in der Begründung unklar, warum die D1 GmbH mangels irgendeines Bezuges zum Inland „beschränkt steuerpflichtig“ sein sollte und wie die D1 GmbH an die Option gebunden sein kann.

Ad Rz 265a

Wir ersuchen zur leichteren Lesbarkeit um klarstellende Ergänzung im 1. Satz:

„Soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich **beim Down-stream-merger** hinsichtlich ...“

Weiters ersuchen wir um klarstellende Ausführungen im letzten Satz:

„Dies gilt auch für Privatstiftungen gemäß § 13 KStG 1988 **infolge der grundsätzlichen Zwischensteuerpflicht gemäß § 13 Abs. 3 iVm § 22 Abs. 2 KStG 1988, auch wenn infolge von Zuwendungen eine Zwischensteuer teilweise oder gänzlich entfällt.**“

Ad Seite 68, Bullet-Point

Beseitigung Tippfehler: „... Anteile an eine solche Körperschaftenen ...“

Ad Rz 330

Im Zuge der Richtlinienwartung sollte auf die Besonderheiten der Grunderwerbsteuer im Falle der Land- und Forstwirtschaft genauer eingegangen werden. Auch wird angeregt, auf die GrESt land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke im Zuge von Umgründungen im Jahr 2015 gesondert einzugehen.

Ad Rz 330, Rz 613, Rz 1238, Rz 1490, Rz 1634 und Rz 1784

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 iVm § 4 Abs. 2 Z 4 GrEStG ist die Grunderwerbsteuer bei Erwerb eines land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks aufgrund einer Umgründung in Höhe von **3,5%** (und nicht in Höhe von 2%) vom einfachen Einheitswert zu berechnen.

Das Gleiche gilt, wenn im Zuge einer Umgründung § 1 Abs. 3 GrEStG verwirklicht wird, soweit zum Vermögen der Gesellschaft ein land- und forstwirtschaftliches Grundstück gehört.

Ad Rz 340

Der erste und dritte Punkt der Aufzählung haben überschneidende Inhalte. Wir regen an, den ersten Punkt zu streichen und inhaltlich mit dem dritten Punkt zusammenzuführen. Der gegenwärtig dritte Punkt sollte stärker an das GrEStG angelehnt werden: *„wenn zum Vermögen der übertragenden Körperschaft mindestens 95% der Anteile am Gesellschaftsvermögen einer grundstücksbesitzenden Personen- oder einer Kapitalgesellschaft gehören.“*

Der 2. BP ist insofern zu ergänzen, als eine GrESt-Pflicht nur dann eintritt, wenn innerhalb von 5 Jahren ein Übergang auf NEUE Gesellschafter gegeben ist.

Es ist nicht ganz klar, wie die neu eingefügten Sätze im letzten Absatz zu verstehen sind. Bisher ist man davon ausgegangen, dass bei einer down stream Verschmelzung der Muttergesellschaft auf die 100% Tochtergesellschaft mit Anteilsdurchschleusung an den Alleingesellschafter der Mutter hinsichtlich der Grundstücke der Mutter der Tatbestand gem. § 1 Abs. 1 bei der Tochter und hinsichtlich der Grundstücke der Tochter der Tatbestand gem. § 1 Abs. 3 bei dem Alleingesellschafter der Muttergesellschaft erfüllt ist. Es ist uE aber nicht denkbar, dass hinsichtlich der Grundstücke der Mutter sowohl der Tatbestand gem. § 1 Abs. 1 als auch gem. § 1 Abs. 3 erfüllt sein kann, da die beiden Vorgänge gleichzeitig erfolgen. D.h. die Grundstücke der Mutter können uE bei einer down-stream Verschmelzung nicht 2-mal der GrESt unterliegen.

Der Fachsenat regt folgende Formulierung im letzten Satz an:

*„Zum einen gehen die Grundstücke gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 auf die übernehmende Tochtergesellschaft über, zum anderen liegt **hinsichtlich der bisherigen Grundstücke der Tochtergesellschaft eine Übertragung aller Anteile** beim Alleingesellschafter (oder bei mehreren Mitgliedern einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG 1988) vor; die Anrechnungsvorschriften („Differenzbesteuerung“) des § 1 Abs. 4 letzter Satz GrEStG 1987 und § 1 Abs. 5 letzter Satz GrEStG 1987 kommen nicht zur Anwendung.“*

Ad Rz 370

Aus der Sicht des Fachsenates könnte die für Importverschmelzungen bisher geltende Aussage auf Grund des einlageähnlichen Charakters des Vermögenszuganges bei der übernehmenden Körperschaft beibehalten werden.

Sollte es zu einer Änderung der Verwaltungsmeinung kommen, ersucht der Fachsenat um eine entsprechende Inkrafttretensregelung mit Umgründungsstichtagen ab 2017.

Da die Wendung „... für den Einlagenevidenzkontenstand maßgeblichen Buchwert...“ unklar ist, schlägt der Fachsenat im Falle einer Änderung der Verwaltungsmeinung vor, die Innenfinanzierung „im Ausmaß des Unterschiedsbetrages zwischen dem Einlagenevidenzkontenstand und dem gemeinen Wert des übernommenen Vermögens“ zu erhöhen.

Da die Innenfinanzierung an die unternehmensrechtlichen Jahresüberschüsse /-fehlbeträge anknüpft, könnte durch diese neue Regelung die Innenfinanzierung zweifach erhöht werden, nämlich unabhängig davon, ob es unternehmensrechtlich zur Buchwertfortführung oder zur Aufwertung kommt. Werden die Buchwerte fortgeführt und später veräußert, erhöhen die importierten stillen Reserven den Jahresüberschuss und damit nochmals die Innenfinanzierung. Wird auch unternehmensrechtlich auf-

gewertet, können die Regeln der Ausschüttungssperre zur Anwendung gelangen – der spätere Wegfall der Ausschüttungssperre führt in der Folge gemäß § 4 Abs. 12 Z 4 Satz 3 EStG zu einer nochmaligen Erhöhung der Innenfinanzierung.

Aus unserer Sicht bedürfte es hier einer entsprechenden Klarstellung zur Vermeidung einer doppelten Erhöhung der Innenfinanzierung (etwa in Analogie zu den Änderungen in Rz 928).

Ad Rz 378

Die explizite gesetzliche Grundlage für die Zweifelsregel des letzten Teilsatzes ist uE fraglich und sollte die Zweifelsregel daher hier gestrichen werden.

Das **Beispiel auf Seite 86** zeigt die Auswirkungen einer Einbringung auf den Stand der Innenfinanzierung. Da in diesem Kapitel das Zusammenspiel von Verschmelzungen und Innenfinanzierung geregelt ist, sollte das Beispiel in den Richtlinien zu Art III gezeigt oder das Beispiel auf einen Verschmelzungsfall angepasst werden.

Ad Rz 379

Seite 87 erster Absatz nach der Tabelle:

Die Formulierung „unterliegen sie ohnehin der Ausschüttungssperre gemäß § 235 UGB“ ist in dieser Pauschalheit nach unternehmensrechtlicher Sicht zu undifferenziert (vgl. AFRAC 31 (Entwurf) Rz 11 bzw. Erläuterungen zu Rz 11). Der zweite Halbsatz sollte daher entfallen.

Ad Rz 380

Anstelle „§ 1 Abs. 2 IF-VO regelt die Auswirkungen von Verschmelzungen auf die Innenfinanzierung“ sollte es lauten: **„§ 2 Abs. 1 IF-VO regelt die Auswirkungen von Verschmelzungen ...“**

Ad Rz 381

Wenn Rz 381 letzter Absatz in Bezug auf die Anwendbarkeit des § 2 Abs. 1 letzter Satz der IF-VO auf die in der IF-VO genannten Umgründungstypen verweist, wäre im letzten Absatz der Rz der Begriff "Abspaltung" durch "**Aufspaltung**" zu ersetzen, da nur für letztere eine sinngemäße Anwendung von § 2 Abs. 1 letzter Satz IF-VO vorgesehen ist (§ 2 Abs. 7 IF-VO).

Im Beispiel auf Seite 89 müsste der letzte Satz lauten: „... und die Innenfinanzierung der **A**-GmbH (derzeit B-GmbH) folglich -10 beträgt.“

Ad Rz 384

Bei den Verweisen auf Rz 282 dürfte es sich um ein Redaktionsversehen handeln. Richtigerweise sollten die beiden Verweise auf **Rz 383** lauten.

Ad Rz 458

Erster Absatz, letzter Satz: Fehlen einer Klammer am Ende des Satzes.

Ad Rz 484 – letzter Absatz

Da § 8 Abs. 4 UmgrStG zwingendes Recht ist, kann die rückwirkende Korrektur der Umwandlungsbilanz durch Gewinnausschüttungen entgegen der Ansicht der Richtlinien keine „Formale Voraussetzung“ (!) sein, sondern ist allenfalls auch von Amts wegen zu berücksichtigen. Der letzte Absatz sollte daher beginnen mit: „**Formale Bestimmung** ...“

Ad Rz 489a

Nach Ansicht des Fachsenats ist die Vorschreibung der Körperschaftsteuer an den Gesellschafter nicht möglich, da es sich bei § 7 Abs. 3 UmgrStG um keine Vorschrift zu einer verfahrensrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge handelt.

Ad Rz 628

Es sollte klargestellt werden, dass sich die Erhöhung der negativen Innenfinanzierung um erfolgte Abschreibungen nur auf die **anteilige** Innenfinanzierung bezieht, da nur insoweit eine Doppelberücksichtigung erfolgen kann. Entsprechend schlagen wir für den letzten Satz folgende Formulierung vor: „Insoweit von der umwandlungsbedingten Rechtsnachfolgerin unternehmensrechtliche Abschreibungen auf die Beteiligung an der umzuwandelnden Körperschaft vorgenommen wurden, ist die **der Rechtsnachfolgerin zuzurechnende** Innenfinanzierung der umzuwandelnden Körperschaft zu erhöhen.“

Der Verweis am Ende sollte präziser auf **Rz 381** (anstelle Rz 379) erfolgen.

Ad Rz 635

Wir regen an, im Interesse einer flüssigeren Lesbarkeit nach "mindestens" das Wort "**jedoch**" einzufügen.

Ad Rz 858 vor Beispiel 2

„... sodass es in derartigen Konstellationen zu keiner teilweisen Einschränkung des Besteuerungsrechtes kommen kann, **da § 16 Abs. 2 UmgrStG in solchen Fällen nicht anwendbar ist.**“

Ad Rz 860f

Der Fachsenat begrüßt die Aussagen in Rz 860f, regt aber gleichzeitig an, den letzten Satz des Beispiels zu streichen.

Die Besteuerung ergibt sich bereits aus der Differenz zwischen steuerlichen Buchwert (Spiegelbildmethode) und Verkaufserlös. Eine zusätzliche Evidenzhaltung benötigt man daher nicht.

~~„...wenn sichergestellt ist, dass im Falle einer späteren Veräußerung durch die übernehmende deutsche GmbH der volle Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und gemeinem Wert zum Umwandlungstichtag mit 25% KÖSt besteuert wird. Für diese Zwecke hat die übernehmende GmbH den anlässlich der Umwandlung in Evidenz genommenen Unterschiedsbetrag weiterzuführen.“~~

Ad Rz 860g

UE widerspricht die Aussage der Identitätsfiktion des § 5 UmgrStG und ist daher zu streichen.

Ad Seite 130

„Bleibt hingegen das betreffende Vermögen im Zuge einer weiteren steuerneutralen Umgründung innerhalb des EU-/EWR-Raumes mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe ~~als solches erhalten und~~ weiter steuerhängig, laufen die noch offenen Raten weiter.

~~Wird zB. für einen eingebrachten Kapitalanteil die Ratenzahlung beantragt und wird in weiterer Folge die Kapitalgesellschaft, an der der Kapitalanteil besteht, als übertragende Gesellschaft **up-stream** verschmolzen, hat eine vorzeitige Fälligestellung zu erfolgen.“~~

Ad Seite 132

„Bleibt hingegen das betreffende Vermögen im Zuge einer weiteren steuerneutralen Umgründung innerhalb des EU-/EWR-Raumes ~~als solches erhalten und~~ weiter steuerhängig, ist die nicht festgesetzte Steuerschuld weiterhin nicht festzusetzen. ~~Wird zB. für einen eingebrachten Kapitalanteil die Nichtfestsetzung beantragt und wird in weiterer Folge die Kapitalgesellschaft, an der der Kapitalanteil besteht, als übertragende Gesellschaft **up-stream** verschmolzen, hat eine Festsetzung zu erfolgen.~~

Formulierung und Tippfehler im Beispiel, Seite 131

"Würde hingegen zuerst die deutsche GmbH ~~an der~~ **den** inländischen **KG-Anteil** veräußern, führt dies ebenso zu einer Festsetzung der Steuerschuld bei A sowie zu einer Besteuerung der stillen Reserven im **KG - Anteile**.

Ad Rz 860h: Ergänzung im Beispiel

„Beispiel: Die inländische M - AG hält seit Jahren einen 70% - Anteil an der inländischen T - GmbH; über die Jahre ist eine hohe stille Reserve entstanden (Anschaffungskosten = 100, Verkehrswert = 1.000). M bringt ihren Anteil an der T in die deutsche Dt - AG ein und erhält als Gegenleistung einen Anteil iHv 50% an der Dt - AG. Der erhaltene 50% - Anteil an der Dt - AG stellt eine internationale Schachtelbeteiligung nach § 10 Abs. 2 KStG 1988 dar. Die Einbringung als solche erfolgt steuerneutral. Veräußert allerdings die übernehmende Dt - AG in weiterer Folge den eingebrachten Kapitalanteil, entsteht bei der M - AG die Steuerschuld hinsichtlich der stillen Reserve iHv 900 und zwar im Jahr der Veräußerung. Sollten zwischen der Einbringung und der Veräußerung Wertminderungen eintreten und der eingebrachte Kapitalanteil um 700 veräußert werden, vermindert sich die Bemessungsgrundlage auf 600 (eine Steuergutschrift kann durch zwischenzeitliche Wertminderungen allerdings nicht entstehen). **Sollte die Gegenleistung an der Dt-AG unter 10% betragen, erfolgt die Einbringung ebenso zu Buchwerten (§ 16 Abs. 1a erster Teilstrich UmgrStG), jedoch entsteht keine internationale Schachtelbeteiligung und im Falle der Veräußerung durch die übernehmende Körperschaft entsteht die Steuerschuld bei der M-AG nicht. In den Gegenleistungsanteilen der M-AG (Ansatz zu Buchwerten) sind jedoch die stillen Reserven steuerhängig.**“

Ad Rz 860i

Ergänzung und Tippfehler im letzten Bullet Point:

„Handelt es sich bei der eingebrachten Beteiligung an der T1-AG um eine optierte internationale Schachtelbeteiligung, **ist § 16 Abs. 1a erster Teilstrich iVm § 16 Abs. 1 erster Satz UmgrStG anzuwenden und die Einbringung erfolgt daher zu Buchwerten.** Die spätere Veräußerung durch die übernehmende F-AG **führt** in weiterer Folge nicht zu einer Festsetzung der Steuerschuld (keine Anwendung von § 16 Abs. 1a zweiter Teilstrich UmgrStG, weil auf Ebene der Gegenleistung keine steu-

erneutrale internationale Schachtelbeteiligung entsteht oder erweitert wird). Veräußert jedoch die inländische M-AG die Beteiligung an der übernehmenden F-AG, führt dies zu einem steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn, weil sich die Option auch auf die Gegenleistungsanteile erstreckt (siehe KStR 2013 Rz 1217).“

Sollte die Gegenleistung an der **F-AG** unter 10% betragen, erfolgt die Einbringung ebenso zu Buchwerten (§ 16 Abs. 1a erster Teilstrich UmgrStG), jedoch entsteht keine internationale Schachtelbeteiligung und im Falle der Veräußerung durch die übernehmende Körperschaft entsteht die Steuerschuld bei der M-AG nicht. In den Gegenleistungsanteilen der M-AG (Ansatz zu Buchwerten) sind jedoch die stillen Reserven steuerhängig.“

Ad Rz 869 Streichung, da doppelt enthalten:

~~„Hinsichtlich des Anteils von B steht der D – GmbH keine Firmenwertabschreibung zu.“~~

Hinsichtlich des B kommt es zu einer teilweisen Einschränkung des Besteuerungsrechtes (Festsetzung mit 27,5%), wodurch sich keine Auswirkung auf den Ansatz der Wirtschaftsgüter mit Buchwerten ergibt. Eine Firmenwertabschreibung iSd § 16 Abs. 4 Z 2 dritter Satz UmgrStG bei der übernehmenden Körperschaft wird dadurch nicht vermittelt.“

Ad Rz 926

Die KWT begrüßt diese wichtige Ergänzung, weil damit künftig bei der Einbringung und Abspaltung von MU-Anteilen in der Praxis durch die strengen Aussagen in Rz 721 Fragen bei der Behandlung von Gesellschafterdarlehen vermieden werden.

- Klarstellende Ergänzung bzw. Berichtigung im Beispiel: „Die A-GmbH bringt ihren **(gesamten)** 60%igen Anteil an der B-KG mit Bilanzstichtag 29.2.X16 in eine Komplementär-GmbH, die K-GmbH ein.....In diesem Fall stellt das Gesellschafterdarlehen bei ~~in~~der B-KG Sonderbetriebsvermögen dar“
- Es sollte geregelt werden nach welchen Kriterien die Unterscheidung zwischen Darlehensforderung und dem variablen Kapitalkonto zu erfolgen hat. Die Unterscheidung sollte entsprechend dem Unternehmensrecht erfolgen.
- Die Aussage im neuen Beispiel sollte gleichermaßen für eine zivilrechtliche Kredit/Darlehensforderung der Mitunternehmerschaft gegenüber dem Gesellschafter gelten.
- Die neuen Aussagen sollten auch in Rz 721 übernommen werden.
- Weiters sollte klargestellt werden, dass die Aussagen gleichermaßen für alle Einbringenden (nat. Personen, PG etc.) gelten.

Ad Rz 926, Seite 144 Beispiel

Die Formulierung „am ehesten“ ist durch „**am besten**“ zu ersetzen.

Wir regen eine Ergänzung des Beispiels-Textes vor dem letzten Absatz an:

„Dies gilt sinngemäß auch für im Rückwirkungszeitraum beschlossene Gewinnausschüttungen (zivilrechtliche Forderung des Mitunternehmers).“

Anderes gilt für das variable Kapitalkonto, ...“

Begründung:

Nach Ansicht der KWT sollte die in den UmgrStR präferierte Subsumtion unter § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG auch für im Rückwirkungszeitraum entstandene Forderungen des Mitunternehmers aus entnahmefähigen Gewinnen (zB. beschlossene Gewinnausschüttungen), die als Verbindlichkeiten bei der B-KG auszuweisen sind, anwendbar sein.

Ad Rz 975a

Text-Vorschlag: „Die im einzubringenden Teilbetrieb beschäftigten Arbeitnehmer verbleiben bei der A-GmbH und sollen ...“

Ad Rz 992, Beispiel

„Zum Stichtag 31.12.X1 bringt die A-GmbH **im Rahmen einer Betriebseinbringung** 6% dieser Anteile an der ausländischen B-GmbH in die inländische C-GmbH ein, die ihrerseits noch nicht an der ausländischen B-GmbH beteiligt ist.“

Ad Rz 1157

Die KWT empfiehlt auch zur Einbringung ausländischer Betriebe, TB oder MU-Anteile durch natürliche in Ö ansässige Personen eine Aussage zu treffen, da auch in diesen Fällen bisher durch ein DBA mit Befreiungsmethode nicht steuerverstickte stille Reserven des Betriebes in den Gegenleistungsanteilen steuerhängig werden.

Wir regen an, die im letzten Satz beispielhaft genannten ausländischen Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile um die gleichermaßen steuerlich nicht verstrickten Schachtelbeteiligungen zu ergänzen.

Ad Rz 1163a, Beispiel

Das Beispiel beinhaltet einen Rechenfehler, die stillen Reserven betragen nicht 900 sondern 800 (Verkehrswert 900 abzüglich Anschaffungskosten 100).

Ad Rz 1176

Der Fachsenat regt an, hinsichtlich der teilweisen Einschränkung des Besteuerungsrechts nach § 16 Abs. 1 iVm § 18 Abs. 1 Z 1 UmgrStG zur Buchwertfortführung klarzustellen, dass der Verlustvortrag auf die übernehmende Gesellschaft übergeht.

Ad Rz 1182

Tipfehler 3 Absatz, 3 Satz: „**Veranlagungszeitraum**“ statt „Veranlagungszeitraum“

Ad Rz 1190

Da Wartetastenverluste gemäß § 23a EStG keine Verlustvorträge gem. § 8 Abs. 4 Z 2 KStG darstellen, scheint eine Vergleichbarkeitsprüfung gem. § 4 Z 1 lit. c UmgrStG im Wortlaut nicht gedeckt zu sein. Weiters ist eine solche Prüfung auch vor dem Sinn und Zweck des § 4 nicht verständlich, da diese Verluste nur mit späteren Gewinnen aus dieser Beteiligung und nicht mit Gewinnen der übernehmenden Körperschaft ausgeglichen werden dürfen.¹ Darüber hinaus stellt sich die Frage, was mit

¹ Vgl Kofler/Six in Jakom UmgrStG, § 4 Tz 13

diesen Schwebeverlusten passiert, wenn diese bei einer Einbringung nicht übergehen würden; verbleiben diese dann beim Einbringenden und werden zu „normalen“ Verlustvorträgen oder gehen diese Wartetastenverluste dann unter?

Ad Rz 1223

Der neue Einleitungssatz ist nicht verständlich. Die Gesellschaftsteuer wurde mit Wirkung 1.1.2016 abgeschafft, aus Sicht des Fachsenats gab es zum 31.12.2016 keine weiteren Änderungen des UmgrStG im Bereich der Gebühren und Verkehrsteuern. Auch bliebe unklar, was seit 1.1.2017 nunmehr gilt. Die KWT ersucht daher um Streichung des Einleitungssatzes (gilt auch für die Umgründungen Art IV Rz 1480, Art V Rz 1632).

Ad Rz 1240

Es bleibt unklar was nach dieser Änderung bzw. Streichung des letzten Satzes nunmehr Bemessungsgrundlage für die GrEST bei den beiden Vorgängen (Baurecht und Fruchtgenuss) ist. Die KWT ersucht hier um Klarstellung.

Ad Rz 1266b

Beispiel: erster Satz, Streichung mit

Ad Rz 1266b, Beispiel, letzter Absatz (§ 7 Abs. 3 – Körperschaften können keine Entnahmen gemäß § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG tätigen)

Bei Mitunternehmeranteileinbringungen wird dies sehr wohl für möglich erachtet (siehe Anmerkungen zu Rz 926).

Ad Rz 1377a

Die Aufzählung sollte unseres Erachtens um einen Bullet-Point erweitert bzw. der 3. Bullet-Point insoweit ergänzt werden, als es beispielsweise aufgrund berufsrechtlicher Vorschriften u.U. nicht möglich ist, dass einzelne Gesellschafter ihre Beteiligung unter ein bestimmtes Mindestmaß reduzieren (zB. bei Apotheken, bei denen der Konzessionär eine Beteiligung von idR 51% besitzen muss). In diesen Fällen können oftmals nur die restlichen Gesellschafter verwässern.

Eine wichtige Lösung fehlt daher uE in der Aufzählung. Grundsätzlich ist ein solcher ZS natürlich möglich (da jeder ZS fingiert, dass eine neue MU begründet wird). Die Beteiligungsverhältnisse der Gesellschafter (und damit die fixen Kapitalkonten können in der neuen Mitunternehmerschaft) nämlich frei gewählt werden. Im konkreten Fall wäre zu beachten, dass die vermögensrechtliche und steuerliche Vorsorgemethode ausschließlich zwischen dem neu eintretenden Gesellschafter (D) und dem absinkenden Gesellschafter (A) erfolgt.

Zum Beispiel: Gewinnvorab von D an A oder Quotenverschiebung zwischen D und A mit steuerlichen Ergänzungsbilanzen bei D und A. Die anderen Gesellschafter werden durch diesen ZS nicht berührt.

Eine andere Variante besteht wie folgt:

Soll bspw. nur die Beteiligungsquote eines einzelnen Gesellschafters absinken, so besteht auch die Möglichkeit, dass die übrigen, nicht absinkenden Gesellschafter ebenfalls eine Einlage (auf das fixe Kapitalkonto) in der Höhe leisten, dass ihre Quote am gesamten fixen Kapital gleich bleibt.

Ad Rz 1532a – vorletzter Satz

Der Fachsenat ersucht klarstellend um Ergänzung, dass bei Regelbesteuerungsoption im betreffenden Jahr eine Versteuerung zum allgemeinen Steuertarif zu erfolgen hat.

Ad Rz 1548 – letzter Satz

Der Fachsenat ersucht um Ergänzung des letzten neuen Satzes, sodass insb. die Aussagen zur Betriebseigenschaft von Freiberuflern zu Zusammenschlüssen in Rz 1355 bis 1369 auch für Realteilungen gelten; der letzte Satz sollte daher neu lauten:

„Die Rz 693 bis 699 **sowie die Rz 1358a bis 1358c** gelten sinngemäß.

Ad Rz 1630 – 1. Satz

„§ 22 Abs. 2“ ist durch „§ 22 **Abs. 3**“ zu ersetzen.

Ad Rz 1645

Die Aussage, dass grenzüberschreitende Spaltungen nicht vom Anwendungsbereich des § 32 UmgrStG erfasst sind, sollte nach Ansicht des Fachsenats ersatzlos gestrichen werden. Sollte nämlich unternehmensrechtlich eine grenzüberschreitende Spaltung in beiden Staaten als zulässig erachtet und von den zuständigen Gerichten eingetragen werden, ist kein Grund ersichtlich, dass Art VI nicht zur Anwendung gelangen soll.

Ad 6.2.5.4. (Rückwirkende Korrekturen bei der Abspaltung):

Bekanntlich steht bei der Abspaltung von Kapitalanteilen das Instrumentarium des § 16 Abs. 5 UmgrStG nicht zur Verfügung, sodass eine im Rückwirkungszeitraum an die spaltende Körperschaft erfolgte Ausschüttung steuerlich bereits der übernehmenden Körperschaft zuzurechnen ist. Ähnlich wie in Rz 881 für Art III sollte auch in Art VI festgehalten werden, dass ein im Spaltungsvertrag verankerter Vorbehalt der Ausschüttung zugunsten der spaltenden Körperschaft keinen Verstoß gegen die Anwendungsvoraussetzung des Art VI UmgrStG darstellt (und allenfalls zu einer als Einkommensverwendung zu qualifizierenden Auszahlung der übernehmenden Körperschaft an die spaltende Körperschaft führt (bei up- und down-stream-Abspaltungen). Bei side-stream-Abspaltungen müsste eine Ausgleichszahlung über die Anteilsinhaber in die spaltende Körperschaft mit nachfolgender Einlage in die spaltende Körperschaft fingiert werden. Die Ausführungen könnten – mit einer gesonderten Überschrift – in die dzt freie Rz 1681 eingefügt werden.

Ad Rz 1769 – letzter Satz

Eine Steuerpflicht kann nach Ansicht des Fachsenats nur eintreten, wenn die Veräußerung innerhalb eines Jahres ab Gründung erfolgt; der letzte Satz müsste daher lauten („in weiterer Folge“ ist zu ersetzen“):

„Werden innerhalb eines Jahres ab ihrer Gründung die Anteile an der übernehmenden Gesellschaft ...“

Ad Rz 1847

Im 1. Absatz wäre klarstellend die Wortfolge „Verlust des Besteuerungsrechtes“ durch „Einschränkung des Besteuerungsrechtes“ zu ersetzen.

Ad 2. Hauptstück: Ergänzende Vorschriften

Ad Rz 1875 – letztes Wort neuer Satz

Das Wort „gegeben“ sollte durch das treffendere „möglich“ oder „zulässig“ ersetzt werden.

Ad Rz 700 – Besonderheiten bei freiberuflichen Betrieben

Der Fachsenat ersucht, in Rz 700 auch den Verweis auf Rz 1358a bis 1358c aufzunehmen, um die Sonderregelungen für Freiberufler zu Zusammenschlüssen auf die Einbringung zu übertragen.

Wir ersuchen höflich, unsere Vorschläge bzw. Anregungen zu berücksichtigen und verbleiben

mit freundlichen Grüßen

MMag. Dr.iur. Verena Trenkwald, LL.M. e.h.
(Vorsitzende des Fachsenats für Steuerrecht)

Dr. Gerald Klement e.h.
(Kammerdirektor)

Referenten:

Mag. Dr. Gebhard Fuherr
Univ.-Prof. MMag. Dr. Klaus Hirschler
Mag. Alexander Hofmann
Mag. Bernd Hofmann
Mag. Dr. Stefan Hübner
Dr. Martin Jann
Mag. Dr. Harald Manessinger
Mag. Karl Mitterlehner
Mag. Hannes Rasner
Mag. Dr. Kornelia Waitz-Ramsauer LL.M.
Hon.-Prof. Univ.-Doz. Mag. Dr. Reinhard Schwarz
Mag. Dr. Eugen Strimitzer
Mag. Gottfried Sulz
Mag. Erich Wolf
Mag. DDr. Hans Zöchling